A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (nyolcadik tanács)

2021. május 18.*

„Előzetes döntéshozatal – A Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Valamely épület építési szakaszában előzetesen megfizetett adó levonása – A választott adókötelezettség rendszere – Az eredetileg tervezett tevékenységről való lemondás – Az előzetesen megfizetett adó levonásának korrekciója – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre az ítélkezési gyakorlatból egyértelműen levezethető válasz”

A C-248/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a Bírósághoz 2020. június 9-én érkezett, 2020. május 19-i határozatával terjesztett elő

a **Skatteverket**

és

a **Skellefteå Industrihus AB**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: N. Wahl tanácselnök, F. Biltgen (előadó) és L. S. Rossi bírák,

főtanácsnok: H. Saugmandsgaard Øe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint a Bíróság az eljárási szabályzatának 99. cikke alapján, indokolt végzéssel határoz,

meghozta a következő

Végzést

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 137., 168., 184–187., 189. és 192. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

* Az eljárás nyelve: svéd.

2 E kérelmet a Skatteverket (adóhatóság, Svédország) és a Skellefteå Industrihus AB között az utóbbit terhelő, az előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) levonásának ingatlanbefektetési projektről való lemondást követően elvégzett a korrekciója tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

4 Ezen irányelv 135. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

l) az ingatlanok bérbe- és haszonbérbe adása.”

5 Az említett irányelv 137. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A tagállamok engedélyezhetik adóalanyaiknak az adózás lehetőségének választását az alábbi ügyletek esetében:

[…]

b) épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével;

c) beépítetlen földterület értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett építési telkek kivételével;

d) az ingatlanok bérbe- és haszonbérbeadása.

(2) A tagállamok meghatározzák az (1) bekezdésben említett választási jog gyakorlásának részletes szabályait.

A tagállamok korlátozhatják e választási jog hatályát.”

6 Ugyanezen irányelv 168. cikke értelmében:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

b) a 18. cikk a) pontja és 27. cikk értelmében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenység után fizetendő HÉA-t;

c) a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő HÉA-t;

d) a 21. és 22. cikkel összhangban Közösségen belüli beszerzésnek minősülő tevékenység után fizetendő HÉA-t;

e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett HÉA-t.”

7 A héairányelv 184. cikke előírja:

„Az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.”

8 Ezen irányelv 185. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a HÉA-bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve nem kerülhet sor korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetében, valamint a 16. cikkben említett kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

Részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetében azonban a tagállamok megkövetelhetik a korrekciót.”

9 Az említett irányelv 186. cikke kimondja:

„A 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.”

10 Ugyanezen irányelv 187. cikkének szövege a következő:

„(1) A tárgyi eszközök esetében a korrekció ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azt az évet is, amelyben a termékeket beszerezték vagy előállították.

A tagállamok a korrekciót azonban a termékek első használatbavételével kezdődő, öt teljes évből álló időszakra is alapozhatják.

A tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok esetében a korrekció számításának alapjául szolgáló időszakot legfeljebb húsz évre lehet kiterjeszteni.

(2) Az éves korrekció a tárgyi eszközöket terhelő HÉA-nak csak egyötöd részére, illetve kiterjesztett korrekciós időszak esetén a megfelelő hányadára vonatkozik.

Az első albekezdésben említett korrekciót az adólevonási jog következő években bekövetkező, ahhoz az évhez viszonyított változásainak figyelembevételével kell elvégezni, amelyben a terméket beszerezték, előállították vagy adott esetben első alkalommal használatba vették.”

11 A héairányelv 188. cikke így szól:

„(1) A korrekciós időszak alatt történő értékesítés esetén a tárgyi eszközöket úgy kell tekinteni, mintha azokat a korrekciós időszak lejártáig továbbra is az adóalany gazdasági tevékenységéhez használták volna fel.

A gazdasági tevékenységet teljes mértékben adókötelesnek kell tekinteni, ha az említett tárgyi eszközök értékesítése adóköteles.

A gazdasági tevékenységet teljes mértékben adómentesnek kell tekinteni, ha az említett tárgyi eszközök értékesítése adómentes.

(2) Ha azonban a tárgyi eszközök értékesítése adómentes, a tagállamok eltekinthetnek a korrekciótól, amennyiben a beszerző olyan adóalany, amely az érintett tárgyi eszközöket kizárólag olyan ügyletekhez használja, amelyek esetében a HÉA levonható.”

12 Ezen irányelv 189. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 187. és 188. cikk alkalmazása céljából a tagállamok a következő intézkedéseket hozhatják:

a) meghatározzák a tárgyi eszközök fogalmát;

b) megállapítják azt a HÉA-összeget, amelyet a korrekció céljából figyelembe kell venni;

c) megtesznek minden szükséges intézkedést annak érdekében, hogy a korrekcióból indokolatlan előnyök ne származzanak;

d) ügyviteli egyszerűsítéseket engedélyeznek.”

13 Az említett irányelv 190. cikke előírja:

„A 187., 188., 189. és 191. cikk alkalmazásában a tagállamok tárgyi eszközöknek tekinthetik azokat a szolgáltatásokat, amelyek jellemzői hasonlóak, mint amelyeket szokásosan a tárgyi eszközöknek tulajdonítanak.”

14 A héairányelv 191. cikke kimondja:

„Ha valamelyik tagállamban a 187. és 188. cikk alkalmazása elhanyagolható eredménnyel jár, a tagállam a HÉA-bizottsággal folytatott konzultációt követően a HÉA összes, érintett tagállamon belüli hatásának és az ügyviteli egyszerűsítések szükségességének figyelembevételével eltekinthet e cikkek alkalmazásától, feltéve, hogy ez nem vezet a verseny torzulásához.”

15 Ezen irányelv 192. cikke szerint:

„Amennyiben az adóalany az általános szabályozásról különös szabályozásra tér át, vagy fordítva, a tagállamok meghozhatják a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy az adóalanynak se indokolatlan előnyei, se indokolatlan hátrányai ne keletkezzenek.”

A svéd jog

16 Az 1994. március 30-i Mervärdesskattelagen (1994:200) (a hozzáadottérték-adóról szóló [1994:200] törvény) (SFS 1994., 200. sz.) alapügy tényállására alkalmazandó változatának (a továbbiakban: héatörvény) 3. fejezetében található 2. §-a értelmében az ingatlanok bérbeadása főszabály szerint

héamentes. Ugyanakkor az ingatlan tulajdonosa, aki azt részben vagy egészben adóköteles tevékenységhez történő tartós felhasználás céljára valamely bérlő részére bérbe adja, a héatörvény 3. fejezetének 3. §-a és 9. fejezetének 1. §-a alapján választhatja az adózás lehetőségét.

17 Bár főszabály szerint az adózás lehetőségének választása csak az ingatlan felépítését és a bérbeadás megkezdését követően lehetséges, a héatörvény 3. fejezete 3. §-a (3) bekezdésének 3. pontjából és 9. fejezetének 2. §-ából az következik, hogy az ingatlan tulajdonosa az ingatlan építési szakaszában választhatja az adózást, feltéve különösen, ha az épületet annak befejezését követően bérbe kívánja adni.

18 E törvény 9. fejezete 6. §-ának (2) bekezdése értelmében az adóhatóság az ingatlan építése során még a bérlet megkezdése előtt véget vethet a választható adózás lehetőségének, ha bebizonyosodik, hogy az ezen eljárással kapcsolatos feltételek már nem teljesülnek.

19 A héatörvény 8. fejezete tartalmazza az előzetesen felszámított héa levonására, 8a. fejezete pedig a korrekcióra vonatkozó rendelkezéseket.

20 E törvény 8. fejezetének 3. §-a és 9. fejezetének 8. §-a értelmében az adózást választó ingatlan tulajdonosa jogosult a tevékenységéhez kapcsolódó beszerzésekhez kapcsolódó előzetesen felszámított héa levonására. A levonást vagy az építési szakaszban a választható adózás lehetősége, vagy visszamenőleges levonás vagy korrekció útján lehet elvégezni.

21 Az említett törvény 8a. fejezetének 4. §-ából kitűnik, hogy az adólevonások korrekcióját főszabály szerint a tárgyi eszköz használatában bekövetkező olyan változás esetén kell elvégezni, amelynek megszerzése részben vagy egészben adólevonásra jogosította fel, így az adólevonási jog korlátozott. Fordított esetben is korrigálni kell az adólevonásokat, vagyis ha a beszerzés nem jogosított adólevonásra, vagy csak részben jogosított adólevonásra, és ha a használat megváltozása következtében az adólevonási jog megállapításra kerül, vagy az magasabb lesz.

22 Ugyanezen törvény 8a. fejezetének 6. §-ával összhangban csak akkor kerülhet sor korrekcióra, ha a tárgyi eszközök felhasználásának megváltozása vagy az átruházás egy bizonyos időszakon (korrekciós időszakon) belül következik be. Ez az időszak ingatlan esetében tíz évnek felel meg.

23 A héatörvény 9. fejezetének 11. §-a a korrekcióra vonatkozó különös rendelkezéseket tartalmazza arra az esetre, ha az adóköteles bérbeadás megkezdését megelőzően az építési szakaszban megszüntetik a választható adózás lehetőségét. A korrekciót tehát az egész fennmaradó korrekciós időszakra vonatkoztatva egyszerre kell elvégezni. Ezenkívül a választható adózás lehetőségét biztosító határozat és az annak vége közötti időszakra vonatkozó előzetesen felszámított adót az államnak kamatokkal együtt kell megfizetni. E rendelkezések hatása az, hogy a levont előzetesen felszámított adót azonnal vissza kell téríteni, kamatokkal növelve.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

24 A Skellefteå Industrihus, svéd jog hatálya alá tartozó társaság a tulajdonában álló telken bérbe adandó irodaépület építését tervezte, 2012 novemberétől az ingatlan építése során kérte és megkapta a választható adózás lehetőségét. Ezt követően 966 508 svéd korona (SEK) (hozzávetőleg 95 400 euró) összegben levonta az elsősorban a tervezett épülettel kapcsolatos építészmérnöki szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított héát. Miután a potenciális jövőbeni bérlők egyike bejelentette, hogy a szóban forgó épületben található helyiségek bérbevételében már nem érdekelt, a költségek újraértékelése nyilvánvalóvá tette, hogy a projekt pénzügyileg nem volt kifizetődő. Az alapeljárás alperese tehát 2013 szeptemberében úgy határozott, hogy lemond a tervről, ami megszüntette a választható adózás lehetőségét.

25 A Skellefteå Industrihus 2013 decemberében teljes egészében visszatérítette az abban az időszakban levont héát, amelynek során a választható adózásra vonatkozó rendelkezések hatálya alá tartozott. Mindazonáltal három évvel később, mivel úgy vélte, hogy az előzetesen levont héa visszatérítésének kötelezettsége nem egyeztethető össze a héairányelvvel, kérte, hogy az előzetesen felszámított adó levonását újból fogadják el.

26 Mivel e kérelmet az adóhatóság elutasította, a Skellefteå Industrihus keresetet indított a Förvaltningsrätten i Umeå (utmeåi közigazgatási bíróság, Svédország) előtt, amely helyt adott annak azzal az indokkal, hogy az alkalmazandó nemzeti szabályozás nem egyeztethető össze az uniós joggal. Az adóhatóság következésképpen visszatérítette a Skellefteå Industrihus részére azon héa összegét, amelyet ez utóbbi eredetileg visszatérített.

27 Mivel az adóhatóság által benyújtott fellebbezés elutasításra került, ez utóbbi fellebbezést nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, amelyben azt kérte, hogy e bíróság kötelezze a Skellefteå Industrihust az előzetesen levont héa visszatérítésére.

28 A kérdést előterjesztő bíróság mindenekelőtt megállapítja, hogy a jelen ügyben nem történt visszaélés vagy csalás, és hogy a beszerzések nem adómentes ügyletek megvalósítását szolgálták. Így az alapeljárás kizárólag arra a kérdésre vonatkozik, hogy a héatörvény 9. fejezetének 11. §-a összeegyeztethető-e a héairányelvvel, amennyiben az adófizetési kötelezettség valamely épület építési projektről való, a kivitelezést megelőző lemondás miatt szűnik meg, és így semmilyen bérbeadási ügylet nem valósult meg.

29 Ezt követően megjegyzi, hogy a héatörvény 9. fejezete 11. §-a rendelkezéseinek nincs közvetlen megfelelőjük a héairányelvben, és hogy meg kell tehát határozni, hogy – amint azt az adóhatóság előadja – e rendelkezések ténylegesen az említett irányelv 137. cikke által a tagállamok számára az ingatlan-bérbeadások választható adózásának lehetőségére vonatkozó szabályozás pontosítása céljából biztosított mérlegelési mozgástér keretébe illeszkednek-e. Márpedig az ilyen kérdésre adandó válasz nem vezethető le a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, és különösen a 2006. január 12-i Turn- und Sportunion Waldburg ítéletből (C-246/04, EU:C:2006:22); a 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítéletből (C-184/04, EU:C:2006:214) és a 2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134) ítéletből.

30 Végül pontosítja, hogy abban az esetben, ha a Bíróság úgy ítéli meg, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás nem tartozik a tagállamok számára elismert mérlegelési mozgástér hatálya alá, azt is meg kellene vizsgálni, hogy e rendelkezések mindazonáltal elfogadhatók-e a héairányelv adólevonások korrekciójára vonatkozó szabályai tekintetében. A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy e kérdést illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlata, különösen az 1996. február 29-i INZO ítélete (C-110/94, EU:C:1996:67) nem teszi lehetővé e kérdés megválaszolását.

31 E körülmények között a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Összeegyeztethető-e a héairányelvvel, különösen annak 137., 168., 184–187., 189. és 192. cikkével az, ha az olyan ingatlantulajdonosnak, aki az épület megépítése adózásának lehetőségét választotta, és aki az építési projekthez kapcsolódó beszerzések után előzetesen felszámított adót levonásba helyezte, azonnal vissza kell fizetnie az előzetesen felszámított adó teljes, kamatokkal növelt összegét amiatt, hogy az adókötelezettség megszűnik, mivel az épület befejezése előtt felhagytak az építési projekttel, és ennélfogva elmarad a bérbeadás?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

32 Eljárási szabályzatának 99. cikke értelmében a Bíróság – különösen, ha az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdésre a válasz egyértelműen levezethető az ítélkezési gyakorlatból, vagy ha az ilyen kérdésre adandó válasz nem enged teret semmilyen észszerű kétségnek – az előadó bíró javaslatára és a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor indokolt végzéssel határozhat.

33 A jelen ügyben alkalmazni kell ezt a rendelkezést.

34 Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 137., 168., 184–187., 189. és 192. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a valamely bérbeadandó épület építése során az adózás lehetőségét választó, és az ezen építési projekthez kapcsolódó beszerzések után előzetesen felszámított adót levonásba helyező levonásba helyező ingatlantulajdonos azon kötelezettségét írja elő, hogy azonnal vissza kell fizetnie e héa kamatokkal növelt teljes összegét, mivel adóköteles tevékenység fennállása nélkül lemondtak a levonásra jogosító tervezett projektről, vagy amely ilyen helyzetben az előzetesen megfizetett héa korrekciójának kötelezettségét írja elő.

35 E kérdés megválaszolása érdekében meg kell állapítani, hogy az alapügy tényállása nem az adókötelezettség megszűnésére, hanem adóköteles ügyletek hiányára vonatkozik. Ugyanis, mivel a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében az minősül „adóalanynak”, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére (lásd ebben az értelemben: 2016. október 12-i Nigl és társai ítélet, C-340/15, EU:C:2016:764, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), a héaalanyiság nem szűnik meg automatikusan, amikor az adóalany úgy dönt, hogy lemond a korábban tervezett tevékenységről.

36 Ami azt a kérdést illeti, hogy a tagállamok a héairányelv 137. cikkében számukra biztosított mérlegelési mozgástér gyakorlása során előírhatnak-e olyan szabályt, amely szerint az e cikkben előírt választási jog gyakorlását követően biztosított levonási jog visszamenőleg visszavonható, ha a tervezett gazdasági tevékenységről lemondtak, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében a héarendszer, ebből következően pedig a levonási mechanizmus alkalmazását az határozza meg, hogy a terméket vagy a szolgáltatást az adóalany e minőségében eljárva szerezte-e be, illetve vette-e igénybe. A termék vagy a szolgáltatások felhasználása vagy tervezett felhasználása csak az adóalanyt a héairányelv 168. cikke alapján megillető eredeti levonás mértékét, illetve a későbbi időszakok folyamán elvégzendő esetleges módosítások terjedelmét határozza meg, azonban nem érinti az adólevonási jog keletkezését (2020. november 12-i ITH Comercial Timissaoara ítélet, C-734/19, EU:C:2020:919, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A Bíróság szintén több alkalommal úgy ítélte meg, hogy a levonáshoz való jog a keletkezését követően főszabály szerint még akkor is fennmarad, ha a tervezett gazdasági tevékenység nem valósult meg, tehát nem vezetett adóköteles ügyeltekhez (lásd ebben az értelemben: 1996. február 29-i INZO ítélet, C-110/94, EU:C:1996:67, 20. pont; 2018. október 17-i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 25. pont), illetve ha az adóalany a levonást lehetővé tévő termékeket vagy szolgáltatásokat akaratától független körülmények miatt nem használta fel adóköteles ügyletek keretében (2020. november 12-i ITH Comercial Timissaoara ítélet, C-734/19, EU:C:2020:919, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A héairányelv más értelmezése ellentétes lenne a vállalkozások adóterhének tekintetében fennálló héasemlegesség elvével. Ugyanis ez az ugyanezen beruházási tevékenységek adójogi bánásmódja tekintetében indokolatlan különbségekhez vezethet a már adóköteles tevékenységeket folytató vállalkozások, és az olyan vállalkozások között, amelyek beruházásokon keresztül adóköteles ügyletek forrását képező tevékenységekbe kívánnak belefogni. Hasonlóképpen, önkényes eltérések keletkeznének e két utóbbi vállalkozás között, ha a levonások végleges elfogadása azon kérdéstől

függne, hogy az ilyen beruházások adóköteles ügyletekhez vezetnek-e, vagy sem (2020. november 12-i ITH Comercial Timişoara ítélet, C-734/19, EU:C:1996:919, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Egyébiránt az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy még ha a héairányelv 137. cikkének (2) bekezdése széles mérlegelési jogkört is biztosít a tagállamoknak, lehetővé téve számukra az adózás választására vonatkozó jog gyakorlása módjainak meghatározását, vagy akár e jog kizárását, a tagállamok e jogkört nem gyakorolhatják az ezen irányelv 167. és 168. cikkének azáltal történő megsértése céljából, hogy visszavonják a már megszerezett levonási jogot (2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ugyanis az adóköteles ügyletekhez kapcsolódó héalevonásoknak az adólevonás választására vonatkozó jog gyakorlását követő korlátozása nem a választásra vonatkozó jognak a tagállamok által a héairányelv 137. cikkének (2) bekezdése alapján korlátozható „terjedelmét”, hanem e jog gyakorlásának a következményeit érinti (2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Következésképpen, bár a tagállamok szabadon határozhatják meg a választási jog gyakorlásának feltételeit és módjait, azok nem sérthetik magát az adólevonási jogot, és tiszteletben kell tartaniuk a héairányelv céljait és általános elveit (lásd ebben az értelemben: 2004. szeptember 9-i Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg ítélet, C-269/03, EU:C:2004:512, 24. pont; 2006. január 12-i Turn- und Sportunion Waldburg ítélet, C-246/04, EU:C:2006:22, 31. pont; 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C-184/04, EU:C:2006:214, 45. és 46. pont).

41 Ebből következik, hogy a héairányelv 137. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti jogszabályi rendelkezés, mint amilyen a héatörvény 9. fejezetének 11. §-a, amely ténylegesen előírja az előzetesen megfizetett adó levonásához való jog visszavonását, jóllehet e jogot az adóalany számára a választási jogának gyakorlása keretében biztosították.

42 Ami azt a kérdést illeti, hogy az 1996. február 29-i INZO ítéletben (C-110/94, EU:C:1996:67) kiemelt azon elvet, amely szerint az adólevonási jogot akkor is megszerzik, ha a tevékenység az adóköteles tevékenységek folytatása előtt véget ért, a héairányelvnek az adólevonások korrekciójára vonatkozó szabályaival együttesen kell-e értelmezni, és különösen, hogy az olyan rendelkezés, mint amilyen a héatörvény 9. fejezetének 11. §-a legalább elfogadható-e e szabályokra tekintettel, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság egyrészt akként ítélte meg, hogy a héairányelv 184–187. cikkében szabályozott korrekciós mechanizmus szerves részét képezi az ezen irányelvben foglalt héalevonási rendszernek, és célja az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között (lásd ebben az értelemben: 2020. július 9-i Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler ítélet, C-374/19, EU:C:2020:546, 20. pont; 2020. szeptember 17-i Stichting Schoonzicht ítélet, C-791/18, EU:C:2020:731, 26. pont). Másrészt pontosította, hogy ha az adóalany által beszerzett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem az adó áthárítására, sem az előzetesen felszámított adó levonására (2020. július 9-i Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler ítélet, C-374/19, EU:C:2020:546, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Egyébiránt a héairányelv 184. cikke, a lehető legtágabban határozza meg a korrekcióra vonatkozó kötelezettség keletkezését, amennyiben úgy rendelkezik, hogy „[a]z eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt”. E megfogalmazás nem zárja ki eleve a jogosulatlan levonás egyetlen lehetséges esetét sem, a korrekcióra vonatkozó kötelezettség általános terjedelmét megerősíti az ezen irányelv 185. cikkének (2) bekezdésében előírt kivételek kifejezett felsorolása (lásd ebben az értelemben: 2020. szeptember 17-i Stichting Schoonzicht ítélet, C-791/18, EU:C:2020:731, 30. és 31. pont).

44 Ezen túlmenően, amennyiben az adóalany az adóköteles tevékenységei keretében akaratán kívül álló okokból nem használja fel a levonás alapját képező termékeket és szolgáltatásokat, nem elegendő a héairányelv 185. cikke értelmében vett „módosulások” fennállásának megállapításához, hogy valamely ingatlan az arra vonatkozó bérleti szerződés felmondását követően üresen áll, még akkor sem, ha bizonyították, hogy az adóalanynak továbbra is szándékában áll ezen lakás adóköteles tevékenységéhez való felhasználása, és e célból megteszi a szükséges lépéseket, mivel az a korrekciók területén alkalmazandó rendelkezéseken keresztül a levonási jog korlátozásához vezet (2020. november 12-i ITH Comercial Timişoara ítélet, C-734/19, EU:C:1996:919, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Így, ha a jelen végzés 42. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett szoros és közvetlen kapcsolat, amelynek az előzetesen felszámított adó levonásához való jog és a tervezett adóköteles tevékenységek megvalósítása között fenn kell állnia, megszűnik, ha az adóalanynak már nem áll szándékában a szóban forgó termékek és szolgáltatások adóköteles értékesítési ügyletekhez való felhasználása, vagy azokat adómentes ügyletekhez használta fel (2020. november 12-i ITH Comercial Timişoara ítélet, C-734/19, EU:C:1996:919, 44. pont).

46 Következésképpen, ha – amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik – az alapügyben fennálló helyzet megfelel az előző pontban leírt helyzetnek, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, annak a héairányelv 184–187. cikkében előírt korrekciós mechanizmus alkalmazását kell eredményeznie.

47 Ami konkrétabban a héairányelv 187. cikkét illeti, a Bíróság megállapította, hogy e rendelkezés nem határozza meg a korrekció akkor alkalmazandó szabályait, ha az adólevonási jog magában a tárgyi eszköz első használatbavételének időpontjában bizonyul az eredeti adólevonásnál magasabbnak vagy alacsonyabbnak (2020. szeptember 17-i Stichting Schoonzicht ítélet, C-791/18, EU:C:2020:731, 43. pont). Egyébiránt az eredeti adólevonásnak az érintett tárgyi eszköz első használatbavételének időpontjában történő korrekciójára vonatkozó szabályoknak a megállapítása, amennyiben kitűnik, hogy ebben az időpontban az említett adólevonás magasabb volt annál, mint amelyre az adóalany ezen eszköz tényleges használatára tekintettel jogosult volt, nem a héairányelv 187. cikkének, hanem ezen irányelv 184. és 185. cikkének a tagállamok által az említett irányelv 186. cikke alapján meghatározandó végrehajtási szabályainak a hatálya alá tartozik (2020. szeptember 17-i Stichting Schoonzicht ítélet, C-791/18, EU:C:2020:731, 48. pont).

48 Márpedig a jelen ügyben, mivel nem került sor a beszerzett termék és igénybe vett szolgáltatások „első felhasználására” vagy „tényleges felhasználására”, azt a következtetést kell levonni, hogy a svéd jogban előírt eredeti héalevonás korrekciójára vonatkozó szabályok nem tartoznak a héairányelv 187. cikkének hatálya alá, és így a kérdést előterjesztő bíróság által tervezettekkel ellentétben nem ütközhetnek e rendelkezéssel.

49 Ugyanez a következtetés vonható le a héairányelv 192. cikkét illetően, mivel e rendelkezés szövegéből egyértelműen kitűnik, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy meghozzák-e „a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy az adóalanynak se indokolatlan előnyei, se indokolatlan hátrányai ne keletkezzenek”.

50 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 137., 168., 184–187., 189. és 192. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a valamely bérbeadandó épület építése során az adózás lehetőségét választó, és az ezen ingatlanprojekthez kapcsolódó beszerzések után előzetesen felszámított héát levonásba helyező ingatlantulajdonos azon kötelezettségét írja elő, hogy azonnal vissza kell fizetnie ezen adó esetlegesen kamatokkal növelt teljes összegét, mivel a levonásra jogosító tervezett projekt nem vezetett adóköteles ügyeltekhez, azonban e cikkekkel nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely ilyen helyzetben az előzetesen megfizetett héa korrekciójának kötelezettségét írja elő.

A költségekről

51 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 137., 168., 184–187., 189. és 192. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a valamely bérbeadandó épület építése során az adózás lehetőségét választó, és az ezen ingatlanprojekthez kapcsolódó beszerzések után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót (héa) levonásba helyező ingatlantulajdonos azon kötelezettségét írja elő, hogy azonnal vissza kell fizetnie ezen adó esetlegesen kamatokkal növelt teljes összegét, mivel a tervezett, levonásra jogosító projekt nem vezetett adóköteles ügyeltekhez, azonban e cikkekkel nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely ilyen helyzetben az előzetesen megfizetett héa korrekciójának kötelezettségét írja elő.

Aláírások